

# De “herfst-adviezen” van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen

Prof. dr. Stijn Goeminne, Universiteit Gent - Vakgroep Publieke Governance, Management en Financiën.

De Commissie voor Boekhoudkundige Normen gaat op haar zomer-elan verder en publiceerde van september tot midden oktober opnieuw 8 nieuwe adviezen. Net als bij de “augustusadviezen”<sup>1</sup>, houden we u met dit artikel up-to-date en geven we de basisprincipes mee van de zogenaamde “herfstadviezen”. Een aantal van deze adviezen zullen nog uitgebreider besproken worden in volgende nummers van deze nieuwsbrief.

## Advies 2016/14 – Bestellingen in uitvoering: Wijzigingen door het KB van 18 december 2015

Bij langlopende bestellingen in uitvoering wordt vaak contractueel voorzien dat de leverancier tussentijdse voorschotten kan factureren aan de afnemer. Dergelijke voorschotten, die aan de hand van de staat van de vordering van de werken worden gefactureerd, worden als “Ontvangen vooruitbetalingen op bestellingen” behandeld en zodoende opgenomen onder de schulden op ten hoogste een jaar aan de passiefzijde van de balans.

Sinds 2004 wordt aan de bouwsector een collectieve afwijking toegestaan waardoor zij in de weergave van de jaarrekening de bedragen van de balansrubrieken “Bestellingen in uitvoering” en “Ontvangen vooruitbetalingen op bestellingen” kunnen verrekenen per overeenkomst.<sup>2</sup>

In uitvoering van het KB van 18 december 2015 wordt deze maatregel voor de bouwondernemingen veralgemeend en mogen in de jaarrekening van alle ondernemingen, dus ook uit andere sectoren, op grond van het nieuw ingevoegde lid 2 van artikel 71 KB W.Venn. de “Bestellingen in uitvoering” onder bepaalde voorwaarden rechtstreeks worden gecompenseerd met de “Ontvangen vooruitbetalingen” per overeenkomst. Hierbij wordt het debetsaldo gepresenteerd als “Bestelling in uitvoering”, of wordt het creditsaldo gepresenteerd als “Ontvangen vooruitbetaling”.

De Commissie benadrukt dat de toegelaten compensatie enkel de balansvoorstelling betreft van de posten “Bestellingen in uitvoering” en “Ontvangen vooruitbetalingen op bestellingen”. Dit houdt in dat per afzonderlijk project na opmaak van de eindinventaris een rechtstreekse (door afboeking en dus niet via resultatenrekening) saldering wordt toegepast. De compensatie dient per project te gebeuren en niet voor de globaliteit als loutere compensatie tussen de totalen van de beide balansposten.

---

<sup>1</sup> We verwijzen naar Goeminne, S., (2016), “De augustus-adviezen van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen”, in : Accountancy Actualiteit, 34e jaargang, nr. 17.

<sup>2</sup> Dit onderwerp werd los van het nieuwe advies ook reeds eerder besproken in deze nieuwsbrief. We verwijzen naar Bats, G., (2016), “Netto voorstelling van de rubriek 37 “Bestellingen in uitvoering” en 46 “Vooruitbetaling op bestelling””, in Accountancy Actualiteit, 34e jaargang, nr. 2.

Bij het begin van het nieuwe boekjaar wordt de saldering tegengeboekt en worden de niet-gesaldeerde bedragen terug opgenomen in de afzonderlijke posten.

#### CBN-advies 2016/15 – Vergoedingen aan bestuurders en werkende vennoten

Advies 2016/15 behandelt de boekhoudkundige verwerking van de vergoedingen ontvangen door een bestuurder, zaakvoerder of werkend vennoot. In het bijzonder geeft het advies aan op welke specifieke rekeningen de verschillende vergoedingen moeten geboekt worden.

De rekening “618 Bezoldigingen, premies voor buitenwettelijke verzekeringen, ouderdoms- en overlevingspensioenen van bestuurders, zaakvoerders en werkende vennoten, die niet worden toegekend uit hoofde van een arbeidsovereenkomst” wordt gebruikt voor de rechtstreekse en onrechtstreekse bezoldigingen en pensioenen van bestuurders, zaakvoerders en werkende vennoten, die niet worden toegekend uit hoofde van een arbeidsovereenkomst, ongeacht het mandaat van bestuurder of zaakvoerder wordt uitgeoefend door een natuurlijke persoon of een rechtspersoon.

De vergoedingen die een bestuurder, zaakvoerder of werkend vennoot ontvangt ingevolge een arbeidsovereenkomst die werd afgesloten met de vennootschap, worden in principe geboekt op de rekening “6201 Directiepersoneel”. Gezien een rechtspersoon nooit verbonden kan zijn aan een andere rechtspersoon door een arbeidsovereenkomst, komt de rekening “6201 Directiepersoneel” nooit in aanmerking voor de boeking van eender welke vergoeding betaald aan een rechtspersoon.

Beide voorgaande boekingen zijn combineerbaar wanneer een bestuurder zowel vergoedingen ontvangt als bezoldiging van zijn mandaat wel en niet uit hoofde van een arbeidsovereenkomst.

De rekening “695 Bestuurders of zaakvoerders” tenslotte wordt gebruikt voor vergoedingen toegekend aan bestuurders of zaakvoerders bij wijze van verdeling van de winst, ongeacht of de vergoeding wordt toegekend aan een natuurlijke persoon of aan een rechtspersoon.

De Commissie geeft nog aan dat in de toelichting van het volledig schema van de jaarrekening het bedrag van de rechtstreekse en de onrechtstreekse bezoldigingen aan de bestuurders en zaakvoerders moet worden opgenomen voor zover deze vermelding niet uitsluitend of hoofdzakelijk betrekking heeft op de toestand van een enkel identificeerbaar persoon.

#### CBN-advies 2016/16 – Kosten van onderzoek en ontwikkeling: Wijzigingen door het KB van 18 december 2015

Net als Advies 2016/14 verduidelijkt de Commissie in Advies 2016/16 wijzigingen als gevolg van het KB van 18 december 2015. In dit advies ligt de focus op de boekhoudkundige verwerking van kosten van onderzoek en ontwikkeling die van toepassing zijn voor de boekjaren die aanvangen na 31 december 2015. Het nieuwe KB wijzigt de inhoud van de “Immateriële Vaste Activa”, meerbepaald mogen de kosten van onderzoek niet meer op de balans komen. Voortaan kunnen dus enkel nog de kosten van ontwikkeling op de balans geactiveerd worden. Bemerkt dat

het gaat over boekjaren die aanvangen na 31 december 2015. Kosten van onderzoek die werden gemaakt tijdens een boekjaar dat een aanvang heeft genomen vóór 1 januari 2016 blijven onder het oude regime vallen. De nieuwe wettelijke bepaling laat dus niet toe om zondermeer de boekwaarde van voorheen geactiveerde kosten van onderzoek in één keer ten laste te nemen in het eerste boekjaar dat onderworpen is aan de nieuwe wettelijke bepaling inzake kosten voor onderzoek om redenen van de wetswijziging. De voorheen door het bestuursorgaan vastgelegde waarderingsregels dienen verder onverkort te worden toegepast.

Voor de nieuwe jaargangen is dus van belang om een duidelijk onderscheid te kunnen maken tussen kosten van onderzoek en kosten van ontwikkeling. De Commissie verduidelijkt dat onder “Onderzoek” moet worden verstaan “de originele, systematisch uitgevoerde werkzaamheden, in de hoop inzicht te verkrijgen en nieuwe wetenschappelijke of technische kennis te verwerven”. Als “Ontwikkeling” wordt verstaan : “de concrete uitvoering van ontwerpen of studies voor de productie van nieuwe of aanzienlijk verbeterde materialen, werktuigen, producten, procédés, systemen of diensten door gebruik te maken van ontdekkingen of verworven kennis alvorens een productie te starten die kan worden gecommercialiseerd”.

Verder verstrekt de Commissie een leidraad om toe te passen op alle intern gegenereerde immateriële activa om te bepalen of het over kosten van onderzoek, dan wel over kosten van ontwikkeling gaat, met name door de activiteiten te classificeren onder de noemer van een onderzoeksfase dan wel een ontwikkelingsfase. Ze neemt voor de ontwikkelingsfase een aantal voorwaarden op aan dewelke allen moet voldaan zijn. Als een onderneming hierbij de onderzoeksfase niet kan onderscheiden van de ontwikkelingsfase, verwerkt zij de uitgaven voor dat project alsof deze alleen werden gedaan in de onderzoeksfase.

Verder verwijst de Commissie nog naar het feit dat het KB van 18 december 2015 een wijziging heeft aangebracht aan de afschrijvingsregels voor kosten van ontwikkeling. Kosten van ontwikkeling worden, indien hun gebruiksduur niet met zekerheid kan worden geraamd, afgeschreven over een periode van ten hoogste tien jaar.

#### CBN-advies 2016/17 – Verenigingen en stichtingen: certificatie van aandelen van handelsvennootschappen

De certificatie is een contract waarbij een rechtspersoon, de emittent, zich ertoe verbindt om aan een andere persoon, de houder, alle opbrengsten en inkomsten uit de effecten van een NV of een BVBA waarvan hij de eigenaar is of waarvan de houder hem de eigendom (en dus het eraan verbonden stemrecht) overdraagt, af te staan. Dit instrument, “het certificaat”, is het bewijs van schuldvordering van de houder tegenover de emittent en wordt aan de houder overhandigd.

De Commissie heeft hierover in de context van ondernemingen reeds Advies 178/1 gepubliceerd. In het nieuwe Advies 2016/17 bevestigt ze dat de eerder toegelichte principes in Advies 178/1 onverminderd van toepassing zijn op verenigingen zonder winstoogmerk, stichtingen en internationale verenigingen. Ze vult in het nieuwe Advies 2016/17 echter aan met een aantal aandachtspunten specifiek voor elk van deze verenigingsvormen. We komen er in een latere editie van deze nieuwsbrief nog op terug.

#### CBN-advies 2016/18 – Prestaties geleverd aan overheid – verschuldigde btw

Voor de leveringen van goederen en diensten die zijn verricht aan overheden, geldt een specifieke regeling om te vermijden dat de prestatieverstrekker de aan een overheid aangerekende BTW, moet voorfinancieren. Volgens de bijzondere regeling wordt de BTW op het ontvangen bedrag slechts opeisbaar op het tijdstip waarop de betaling of een deel ervan wordt ontvangen.

Advies 2016/18 verduidelijkt op welke wijze een BTW-plichtige een factuur waarop bovenstaand principe van toepassing is moet boeken.

Indien een BTW-plichtige een goed heeft geleverd of een dienst heeft verricht aan een overheid wordt in principe BTW geheven over deze prestatie. De overheid is er aldus toe gehouden om het gefactureerde bedrag, met inbegrip van de aangerekende BTW, te betalen aan de prestatieverstrekker. Bijgevolg stemt de nominale waarde van de vordering overeen met het bedrag van de geleverde prestatie met inbegrip van de BTW. Gezien volgens artikel 67, § 1 KB W.Venn. vorderingen in de balans opgenomen worden voor hun nominale waarde stemt de nominale waarde van de vordering op de overheid overeen met het bedrag van de geleverde prestatie met inbegrip van de BTW. Het al dan niet opeisbaar zijn van de BTW heeft dus geen invloed op de waardering van de vordering.

Zoals hiervoor vermeld is de door de prestatieverstrekker aangerekende BTW slechts opeisbaar op het ogenblik en in de mate dat de overheid de prijs betaalt. Teneinde een onderscheid te maken tussen de opeisbare BTW enerzijds en de nog niet opeisbare BTW anderzijds, kan het volgens de Commissie nuttig zijn om de nog niet opeisbare BTW op te nemen in een afzonderlijke subrekening binnen de rekening “451 Te betalen BTW”.

#### CBN-advies 2016/19 – Consortium : toepasselijke rapporteringsstandaard – vrijstelling van subconsolidatie

De Commissie illustreert een situatie waarin de NV XYZ en de NV ABC onder centrale leiding staan, waarbij de NV XYZ een geconsolideerde jaarrekening opstelt in overeenstemming met het Belgisch boekhoudrecht, terwijl de NV ABC een geconsolideerde jaarrekening opstelt volgens de IFRS-normen. Er wordt vastgesteld dat de vennootschappen die samen een consortium uitmaken, op geconsolideerde basis meer dan één van de criteria van artikel 16 van het W.Venn. overschrijden. NV 456, een dochtervennootschap van NV ABC stelt reeds een geconsolideerde jaarrekening op volgens de IFRS-normen daar deze vennootschap kwalificeert als moedervernootschap en beursgenoteerd is op een gereguleerde markt. Een geconsolideerde jaarrekening in hoofde van het consortium dient te worden opgesteld.

Een eerste vraag die de Commissie beantwoordt is welke rapporteringsstandaard er dient te worden toegepast: de IFRS-normen of het Belgisch boekhoudrecht?

De Commissie geeft weer dat cfr. artikel 114, § 1 van het KB W.Venn. de geconsolideerde jaarrekening moet worden opgesteld overeenkomstig de Belgische consolidatiebeginselen. Het

bestuursorgaan kan echter de beslissing nemen om de geconsolideerde jaarrekening op te stellen met toepassing van de IFRS-normen. Indien de geconsolideerde jaarrekening wordt opgesteld overeenkomstig de IFRS-normen is dergelijke keuze onherroepbaar en kan men later niet terugkeren naar de Belgische consolidatiebeginselen.

De Commissie verwijst nog naar artikel 125 KB W.Venn. waarin expliciet gesteld wordt dat er binnen het consortium uniforme waarderingsregels dienen te worden toegepast. Dit impliceert dat indien er vennootschappen rapporteren onder verschillende standaarden er noodzakelijke consolidatiecorrecties moeten worden doorgevoerd om deze uniformiteit te garanderen.

In het geval dat NV ABC een genoteerde vennootschap zou zijn op een gereguleerde markt en haar geconsolideerde jaarrekening opstelt in overeenstemming met de IFRS-normen is de Commissie van oordeel dat de geconsolideerde jaarrekening van het consortium enkel kan worden opgesteld door gebruik te maken van de IFRS-normen.

Een tweede vraag die de Commissie beantwoordt is of de opmaak van een geconsolideerde jaarrekening in hoofde van het consortium de leden van het consortium ontslaat om een subgeconsolideerde jaarrekening van de NV XYZ en de NV ABC op te stellen. Overeenkomstig artikel 111 W. Venn. wordt elk lid van het consortium aanzien als een consoliderende vennootschap. Van zodra het consortium een geconsolideerde jaarrekening opstelt, is de Commissie van oordeel dat ieder lid van het consortium de vrijstelling van subconsolidatie kan invoeren op voorwaarde dat artikel 113, § 2 W.Venn. wordt nageleefd.

#### CBN-advies 2016/20 – Leveranciersschulden en schulden aan de overheid in het kader van een WCO

In het kader van een WCO is het mogelijk dat zowel de leveranciersschulden als de schulden aan de overheid (o.a. BTW, bedrijfsvoorheffing, sociale bijdragen, vennootschapsbelasting, ...) over meerdere jaren worden terugbetaald.

In Advies 2011/9 heeft de Commissie reeds geadviseerd omtrent de classificatie van de handelsschulden tot renteloze schulden die al dan niet terugbetaalbaar zijn over meerdere jaren. Voor wat betreft de schulden met betrekking tot belastingen en sociale lasten beantwoordt de Commissie in dit nieuwe Advies 2016/20 de vraag of de schulden aan de overheid die op meerdere jaren worden terugbetaald ten gevolge een WCO procedure ook op de lange-termijn dienen te worden gepresenteerd.

Daar het minimum aanvaard rekeningstelsel niet voorziet in lange-termijn schulden met betrekking tot belastingen en sociale lasten is de Commissie van oordeel dat de schulden met betrekking tot belastingen en sociale lasten die worden terugbetaald over verschillende jaren dienen te worden gepresenteerd initieel binnen de korte-termijn-schuldklasse “45 Schulden met betrekking tot belastingen, bezoldigingen en sociale lasten”.

De Commissie geeft aan dat een lange-termijn presentatie enkel kan toegelaten worden indien de korte-termijn presentatie een verkeerd beeld zou verstrekken omtrent de solvabiliteit van de

betrokken vennootschap. Daar het minimum aanvaard rekeningstelsel niet voorziet in lange-termijn schulden met betrekking tot belastingen en sociale lasten dient hiervoor rekening “179 Overige schulden” te worden aangewend.

Ongeacht de presentatiewijze, wenst de Commissie de aandacht te vestigen op de toelichting waar een overzicht moet worden gegeven van de opeisbare schulden bij de belastingbesturen en de sociale lasten ongeacht of uitstel van betaling werd verkregen. Bijgevolg omvat deze toelichting zowel het bedrag op de respectievelijke 45-rekeningen en 179-rekening.

#### CBN-advies 2016/21 – Actualisatie van uitgestelde belastingen

Aan de Commissie werd de vraag gesteld of de uitgestelde belastingen op kapitaalsubsidies en gerealiseerde meerwaarden in de balans mogen worden opgenomen voor een bedrag gelijk aan de geactualiseerde waarde van de uitgestelde belasting. De Commissie van mening dat het niet aangewezen is om de uitgestelde belastingen te verdisconteren. Bovendien voorziet artikel 76 KB W.Venn. niet in de mogelijkheid tot een actualisatie van het bedrag van de uitgestelde belastingen, waardoor de Commissie besluit dat een actualisatie van het bedrag geboekt op de post uitgestelde belastingen, in tegenstelling tot de renteloze schulden op meer dan één jaar, niet in aanmerking kan komen voor een actualisatie.